LA COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL EN SEGURIDAD SOCIAL

Autor: Dr. Daniel G. Pérez

1. INTRODUCCIÓN

Una reciente sentencia interlocutoria emanada de la Cámara Federal de la Seguridad Social¹ nos otorga fundamento y razón para abordar un tema tan controvertido y trascendente como es la competencia del Tribunal Fiscal de la nación en materia de recursos de la seguridad social. Resulta también necesario efectuar algunas consideraciones que tienen que ver con la cuestión original tratada en el caso y relativa a la competencia de dicho Tribunal en lo que hace a la caducidad de planes y regímenes de facilidades de pago. En suma, nos encontramos en esta oportunidad ante dos situaciones —que a más combinadas— constituyen un arduo tema de discusión.

En estos sentidos intentaremos ofrecer el panorama actual de las contiendas que -desde ya anunciamos- han recibido diferentes respuestas de acuerdo con el fuero interviniente y aun distintas opiniones dentro de las salas del mismo Tribunal Fiscal; en conclusión parece una buena oportunidad para la actualización de estos temas.

2. DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS TRATADOS

La Administración Federal de Ingresos Públicos resuelve, en el año 1999, notificar al contribuyente de la caducidad de un plan da facilidades de pago dispuesto por el Dec. 938/97 (IMP, 1997-C, 2913), el que incluía saldos impagos en concepto de Impuesto al Valor Agregado y por aportes al Régimen de Seguridad Social; el contribuyente apela dichas resoluciones por ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Habiéndose corrido el pertinente traslado al Organismo Recaudador, éste plantea como excepción previa la incompetencia del Tribunal, con sustento en dos líneas argumentales:

- En razón de la materia, por tratarse parcialmente de una cuestión de carácter previsional;
- Por la naturaleza, al referirse a la caducidad de un plan de facilidades de pago, lo que a su criterio no encuadraba en los supuestos previstos por los arts. 159 y 165 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 IMP, 1998-B, 1621).

Se resuelve entonces, tratar como de previo y especial pronunciamiento la excepción opuesta por el Fisco, elevándose los autos a consideración de la sala C. Esta sala -por estricto imperio procesal- se expide en la cuestión previa, entendiendo que corresponde declararse incompetente en relación con el reclamo por aportes al régimen de seguridad social, reafirmando los criterios evidenciados en casos similares y en anteriores oportunidades; en tanto, desestima el planteo esgrimido por el organismo, aceptando su competencia en cuanto a la

¹ "Servintsa S.A. c. A.F.I.P. s/ Impugnación de deuda". C.F.S.S., Sala I, 31/10/01 (IMP, 2002-21-135)

naturaleza del tema ventilado es decir, la caducidad de un plan de pagos. A continuación enunciaremos los fundamentos y antecedentes en los cuales se apoya el tribunal para expedirse en uno y otro sentido. Cabe decir en este momento que -y aquí la cuestión que da origen a la sentencia de la C.F.S.S.- se remiten las actuaciones (en lo relativo a los aspectos de seguridad social) a la que se entiende como Cámara competente en razón de la materia. La Cámara federal de la Seguridad Social, en sentido contrario, termina por declarar la competencia dl Tribunal Fiscal para entender en el asunto llevado a su conocimiento; consecuentemente, queda así trabada una cuestión de competencia negativa; al decir de Colombo, es positiva cuando más de un juez pretende ser competente en el proceso; y negativa, cuando ninguno de los requerido asume la competencia²

3. LOS FUNDAMENTOS Y ANTECEDENTES DEL FALLO DEL T.F.N.

3.1. LA COMPETENCIA EN RAZÓN DE LA MATERIA

Cabe ubicar como introducción al tema el carácter especial y complejo de los procedimientos en materia de seguridad social, desde aquellos concernientes a la recaudación, pasando por los de aplicación, verificación y determinación de las deudas y arribando específicamente recursivos, esto por la secuela que produjo la irrupción Dec. 507/93 (IMP, 1993-A, 983) que previó la activación de determinadas disposiciones de la Ley 11.683 (t.o. 1998) pero mantuvo la vigencia de todas las noemas legales y reglamentarias que integraban el régimen de recursos de la seguridad social, en la medida que no se opusieran a las suyas propias o a las que resultaran aplicables de acuerdo con sus previsiones (art. 30). Esta integración normativa conformó un procedimiento "sui generis" de carácter imbricado, que se diferencia, tanto del regulado por la Ley de Procedimiento Fiscal, como del que resultaba aplicable por las normas específicas de seguridad social3. Este procedimiento en lo que hace a la materia específicamente recursiva excluye ex profeso la competencia del T.E.N.

No obstante a ello, los contribuyentes intentaron la "apertura" de dicha competencia, en razón de entender que la materia tratada -de indudable naturaleza tributaria- y los alcances del art. 159 de la Ley 11.683 permitían el conocimiento del tribunal. Todas las Salas (con la excepción de las saludables y ajustadas disidencias del Dr. Brodsky) fallaron -hasta el momento- en contra de esta pretensión. De esta forma la sala A repetía, por ejemplo, en los precedentes "Frigorífico Siracusa" "Orozco" que: "Es incompetente el Tribunal Fiscal para

² COLOMBO, Carlos J., "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Anotado y Comentado", 3º Ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1980

³ Cabe aclarar que, a partir de reforma producida por el Dec. 1394/01 (B.O. 5/11/01) –IMP, 2001-B, 2786) con la zaga de sus complementarios y reglamentaciones, se constituyen y crean, respectivamente, el Sistema de Información y Recaudación para los Recursos de la Seguridad Social (SIRSS) y el Instituto Nacional de los Recursos de la Seguridad Social (INARSS), asumiendo este último la calidad de Ente de gestión del sistema instrumentado. Seguramente, a partir de las competencias y funciones asumidas por el INARSS (recaudación. Aplicación y fiscalización de los recursos de la seguridad social) se irán adaptando y modificando los procedimientos respectivos, teniendo en cuenta que las facultades ahora detentadas por el nuevo Organismo, eran desempeñadas hasta ese momento por la A.F.I.P. en virtud del mencionado Dec. 507/93. Si bien en la inmediatez, estos procedimientos siguen siendo los mismos que los desarrollados hasta ahora por la A.F.I.P. /y en virtud del mismo alcance normativo) se debe tener en cuenta para el futuro que los actos que con motivo de las facultades delegadas desarrolle el nuevo Ente gozan de una distinta naturaleza, por su calidad de "Ente Público No Estatal".

⁴ "Frigorífico Siracusa SAAIIyF s/ recurso de amparo", T.F.N., sala A, 2/7/96

entender en decisiones de la Dirección General Impositiva relativas a los recursos de la Seguridad Social, de conformidad con el art. 20 y ss. del Dec. 507/93 y con el art. 1° del Dec. 2102/93 (IMP, 1993-B, 2296), que enumera taxativamente las normas de la Ley 11.683 aplicables en relación a los recursos de la Seguridad Social..."

L sala B mantiene similar postura⁶ y así lo expresa (entre otros) en "Visus"⁷, "Consorcio de Copropietarios Edificio Rivadavia"⁸, "El Puente"⁹, "Gareca"¹⁰, la sala c dice lo propio en: "Expreso Cañuelas"¹¹, "Microómnibus Gral. San Martín"¹², "Expreso La Nueva Era"¹³, "Empresa Gral. Manuel Belgrano"¹⁴ y -obviamente- en "Servintsa"¹⁵.

Si bien en los casos apuntados el temperamento de la sala C sigue en línea similar a la trazada en las anteriores sentencias, se observa que, en virtud del avance normativo se refuerza la idea de la competencia de la Cámara Federal de la Seguridad Social:

"La sanción de la Ley 24.463 (B.O. 30/3/95 - IMP, 1995-A, 1296), determina la competencia de los juzgados de primera instancia de este fuero contra las resoluciones de la Administración Nacional de la Seguridad Social (conf. art. 15 y concordantes); y dispone que la Cámara Federal de la Seguridad Social conocerá en los recursos interpuestos contra las resoluciones que dicta la Dirección General Impositiva, en el ejercicio de las funciones asignadas por el Dec. 507/93"16.

Por último, la sala D exhibe su posición en: "Frigorífico Oneto"¹⁷, "Pettina"¹⁸, "Cía. De ómnibus Pampa"¹⁹, "microómnibus Gral. San Martín"²⁰, "Empresa San Vicente"²¹, "Asencio"²², "Cía. De Ómnibus Ciudad de Bahía Blanca"²³ y "Los Andes"²⁴.

También en estos antecedentes, los fundamentos guardan similitud con los vertidos en las causas ya enunciadas; en resumen y para sentar

⁵ "Orozco Jesús Ramón s/ recurso de apelación", T.F.N., sala A, 22/10/99

⁶ De conformidad con el Dec. 507/93, arts. 20 y 25 y del art. 1º del Dec. 2102/93, se excluyen de la competencia de este Tribunal las cuestiones relativas a los recursos de la seguridad social. No siendo de aplicación ninguna otra norma de la Ley 11.683 si no ha sido prevista en dichos decretos (art. 29 Dec. 507/93)". Sumario del caso "Visus". Ver nota (5)

⁷ "Visus Eduardo Guillermo s/ recursos de apelación", T.F.N., sala B, 7/12/94

⁸ "Consorcio de Copropietarios Edificio Rivadavia s/ recurso de apelación", T.F.N., sala B, 17/9/97

⁹ "El Puente S.A.T., s/ recurso de apelación", T.F.N., sala B, 27/3/00

¹⁰ "Gareca Candelario Arles s/ apelación Dec. 493/95", T.F.N., sala b, 19/5/00

¹¹ "Expreso Cañuelas S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 25/9/97

^{12 &}quot;Microómnibus Gral. San Martin s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 4/8/99

^{13 &}quot;Expreso la Nueva Era S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 21/9/00

¹⁴ "Empresa Gral. Manuel Belgrano s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 16/11/00

¹⁵ "Servintsa S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 20/3/00

¹⁶ Aquí reproduce los fundamentos que la C.N.A.C.A.F. articulara en el caso "Juan Carlos Pettina s/ apelación" (sala III, causa 15796/96, 13/8/96)

¹⁷ "Frigorifico Oneto y Cía. S.A. s/ amparo", T.F.N., sala D, 11/4/94

¹⁸ "Pettina Juan Carlos y Cía. S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N. sala D, 21/2/96

¹⁹ "Cía. De ómnibus Pampa S.A. de transporte s/ recurso de apelación", T.F.N., sala D, 11/12/96

²⁰ "Micro ómnibus Gral. San Martin S.A.C. s/ recurso de apelación" m T.F.N., sala D, 13/12/99

²¹ "Empresa San Vicente S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala D, 16/2/00

²² "Asencio Enrique s/ recurso de amparo", T.F.N., sala D, 18/4/00

²³ "Cía. De Ómnibus Ciudad de bahía Blanca S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala D, 24/5/00

²⁴ "Empresa de transporte Los Andes S.A.C. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala D, 20/11/01

debidamente el razonamiento, podemos referirnos al voto de la Dra. Sirito en "Frigorífico Oneto":

"...ni los Decs. 507/93 y 2102, ambos de 1993, ni las Res. Conjuntas 2654 y 462 de 1993 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos y de Trabajo y Seguridad Social, ni la RG 3795/94 de la Dirección General Impositiva que confieren a este Organismo recaudador atribuciones y deberes en materia previsional, hacen referencia taxativa al Tribunal Fiscal, lo que impide su intervención en la materia ya que la competencia no se presume sino que debe provenir de una norma expresa..."

pero es precisamente aquí (y en sucesivas causas) donde se plasma la disidencia del Dr. Sergio Brodsky que, entendemos, exhibe un alto grado de justeza y refinado análisis jurídico; en tal sentido, aparece como importante destacar los contenidos de los votos del mencionado Vocal:

Que si bien el Dec. 507/93 y su complementario 2102/93, al activar las normas de la Ley de Procedimiento Fiscal que resultan aplicables a los recursos de la seguridad social, no tienen prevista la posibilidad de radicación de causas ante el Tribunal Fiscal y más, excluyen expresamente la aplicación de disposiciones pertinentes²⁵, en realidad, disponen modificaciones explícitas e implícitas a dicha ley, al mismo tiempo que establecen su procedencia para regir en los aspectos procesales vinculados con el ejercicio de las nuevas funciones asignadas al Organismo recaudador.

En este sentido y por tales razones, se crean situaciones que carecen de la normativa adecuada para resolverlas, lo que obliga al juzgador a interpretar las disposiciones existentes adaptándolas al nuevo sistema unificado de percepciones tributarias.

Tratándose de cotizaciones a los sistemas de seguridad social, su carácter tributario ya parece impuesto por una fuerte corriente de opinión (nosotros agregaríamos casi mayoritaria) que aleja posibles discusiones doctrinarias. Si se tiene en cuenta que estos recursos tributarios han quedado en el marco de la Ley 11.683, las controversias relativas a ellos deben ventilarse ante los organismos jurisdiccionales competentes para entender en la materia tributaria, de la misma forma que si se tratase de los impuestos que recauda la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva; y que no ha sido mera coincidencia que el Organismo recaudador de los tributos nacionales, tenga a su cargo esta nueva responsabilidad, sino que la analogía de situaciones lo justifica ampliamente.

Que a partir del momento en que el Organismo Recaudador asume las facultades delegadas comienza a emitir una serie de disposiciones de carácter reglamentario que convalidan la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la seguridad social, especialmente en lo que se refiere a las contribuciones patronales.

²⁵ El art. 1º del Dec. 2102/93 determina de aplicación a los recursos de la seguridad social al art. 92, excluido el 7º párrafo y la remisión al art. 81 y al art. 109 excluido el 3º párrafo, ambos de la Ley 11.683 (t.o. 1978), actuales arts. 92 y 111 del t.o. en 1998

Que una correcta interpretación del art. 8° de la Ley 23.473) IMP, 1987-B, 1837) (creadora del fuero de la Seguridad Social), la que determina la competencia de la hoy Cámara Federal de la Seguridad Social, implicaría entender que el último párrafo, al expresar que la competencia atribuida a la Cámara no excluye la de los respectivos tribunales competentes para conocer en procesos ordinarios o especiales contra los organismos nacionales de previsión social, las cajas de subsidios familiares o el Instituto Nacional de Previsión Social, supone también el ejercicio de la facultad de oponer otros recursos que no son los que expresamente autoriza la ley.

Sin perjuicio de que el razonamiento del Dr. Brodsky resulta -por ahora- minoritario, contiene todos los elementos que -a nuestro criterio-dan razón a la profundidad del conflicto; consecuentemente, debemos indagar en la comparación de los fundamentos que se articulan desde una u otra posición.

En principio, valga distinguir alguna diferencia entre todos los fallos anteriormente mencionados; mientras que en algunos los contribuyentes interponen el recurso de amparo previsto por el art. 182 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), en otros, se plantea el recurso de apelación previsto por el inc. b) del art. 76 de la misma ley procedimental, en virtud de determinaciones de deuda por aportes y contribuciones y por actas de infracción; o, en otros casos, contra resoluciones del Organismo recaudador que disponen la caducidad de regímenes o planes de facilidades de pago, como sucede en "Servintsa". Esta distinción entre "actos" y "materia" resultará fundamental a la hora de expresar las ideas conclusivas.

3.2. LA POSICIÓN DE LA CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

La Cámara del fuero Contencioso Administrativo Federal, sobre la base de similares fundamentos que aquellos esgrimidos por el T.F.N., ha confirmado tal postura. En "Pettina" expresó: "Los procedimientos de la Ley 11.683 se refieren, por regla, a los tributos enunciados en el art. 110. Por consiguiente, la competencia del Tribunal Fiscal es limitada y no comprende la materia previsional [...] la sanción de la Ley 24.463 (B.O. 30/3/95), determina la competencia de los Juzgados de Primera Instancia de este fuero contra resoluciones de la Administración Federal de la Seguridad Social (conf. art. 15 y concordantes); y dispone que la Cámara Federal de la Seguridad Social conocerá de los recursos interpuestos contra resoluciones que dicta la D.G.I., en el ejercicio de las funciones asignadas por el Dec. 507/93"²⁶

Reitera el criterio en **"Tasso":** "El Tribunal Fiscal de la Nación carece de competencia para entender en el recurso deducido contra la resolución que desestima la impugnación respecto del acta que comprueba que la actora no ha practicado ni depositado los montos correspondientes a los aportes y/o contribuciones de los haberes mensuales de sus empleados" (Considerando 2°)²⁷

Se expide a su vez en "El puente": "...a) el apelante no ha refutado lo sostenido por el Tribunal Fiscal respecto de que los Decs.

 ^{26 &}quot;Juan Carlos Pettina y Cía. S/ apelación D.G.I." (T.F. 14.130) causa: 15.756/96, C.N.A.C.A.F., sala III, 13/8/96
27 "Tasso Hernán Diego c. D.G.I." (T.F. 14.280-I), Causa: 10.107/97, C.N.A.C.A.F., sala II, 9/10/97

507/93 y 2102/93 que facultan a la D.G.I. a aplicar, recaudar y fiscalizar los aportes de la seguridad social y su ejecución judicial, no prevén la vía recursiva ante el Tribunal Fiscal; b) por el contrario, esa parte no puede desconocer que en el art. 1° del dec. 2102/93, el Poder Ejecutivo precisó taxativamente cuales eran las disposiciones aplicables en relación con los recursos de la seguridad social..."²⁸

Mas recientemente expone en "Micro Ómnibus": "Es incompetente el Tribunal Fiscal en un recurso de apelación contra un certificado de deuda emitido respecto de un acta de infracción y un certificado de deuda anterior que no incluiría accesorios, correspondiente a obligaciones comprendidas en el Régimen de Seguridad Social [...] La competencia del Tribunal Fiscal no alcanza a cualquier cuestión relacionada con la materia tributaria o aduanera por más compleja que ésta resulte, sino a aquellas que resulten del texto de la ley de su creación..."²⁹.

Los ejemplos aquí reseñados evidencian que la mayoría de las Salas de la cámara confirman los pronunciamientos del T.F.N. en virtud como dijimos- de similares arqumentos; pero podemos advertir en el último de los fallos transcriptos (in fine) lo que podría representar la plataforma para una interpretación más amplia y armónica. En efecto, en la última parte del considerando, la Cámara expresa que la competencia del Tribunal Fiscal no alcanza "...a cualquier cuestión relacionada con la materia tributaria o aduanera por más compleja que ésta resulte"; si bien esta expresión es recurrente tanto en fallos de T.F.N. como los de la misma Cámara, en este caso, tienen una dimensión distinta, por cuanto, estamos ante uno de los supuestos en que la "materia" tratada se refiere a los recursos de la seguridad social; en pocas palabras: se reconoce que estos recursos son materia tributaria y en todo caso de carácter complejo. La segunda parte requiere un análisis más profundo; no podemos atenernos solamente al "...texto de la ley de su creación...", debemos relacionar las dos partes de la misma expresión; va de suyo que, al momento de la creación del T.F.N. lejos estaba de esperarse que muchos años después la complejidad del sistema tributario implicara un grado de conexidad tan importante entre los recursos específicamente impositivos y aquellos relacionados con la seguridad social; tampoco por aquellas épocas, salvo por cierta parte de la doctrina, se reconocía tan claramente la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la seguridad social. En suma, la ley de creación del T.F.N.³⁰ reconoció como fundamentos trascendentales aquellos que emanan del mensaje de elevación del proyecto de ley y de las expresiones del Diputado Ferreira, miembro informante de la Cámara de Diputados. "...ofrecer garantías efectivas en el contencioso tributario nacional, desprendiéndose, de tal manera, el Poder Ejecutivo, de una parte de los poderes que le confería el anterior texto de la Ley 11.683, delegando en un órgano jurisdiccional independiente la decisión final [...] llamado a intervenir controversias de carácter tributario..."; y: "...la única forma de impedir la inevitable falta de independencia e imparcialidad de los funcionarios del Organismo recaudador, era, en la clara intención de los legisladores [...] otorgar al tribunal fiscal que se creaba amplia competencia para controlar la actividad de la Dirección General

-

²⁸ "El Puente SAT c. D.G.I."

²⁹ "Micro ómnibus Gral. San Martín c. D.G.I." (T.F. 17.104-I), C.N.A.C.A.F., sala IV, 3/7/01.

³⁰ Creación a partir de la Ley 15.265, sancionada el 29/12/59 y promulgada el 14/1/60, comienzo de su funcionamiento a partir del 28/4/60

Impositiva en aquellos aspectos en que el Organismo administrativo ejercía funciones aparentemente jurisdiccionales $^{\prime\prime 31}$.

Valga como primera aproximación -entonces- el reconocimiento por parte de la Cámara, de la naturaleza tributaria de las cotizaciones y del carácter complejo de las actuales situaciones; actuales, decimos, porque este fallo data del mes de julio del año anterior.

último antecedente podría mencionarse, aclaraciones previas. Si bien el tema debatido no responde en forma exacta a lo que se viene tratando, contiene ingredientes dignos de análisis, por cuanto existe -de todos modos- materia relacionada con la seguridad social. Con fecha 24/10/00 la Cámara se expide en los autos "Prevención ART"32. Se trata en principio de un conflicto de competencia negativa suscitado entre dos juzgados de distinto fuero (Juzgado de 1º instancia en lo Contencioso Administrativo Federal ${\tt N}^{\circ}$ 4 y Juzgado Federal de 1° Instancia de la Seguridad Social N° 7). En lo que hace a la cuestión entablada, la actora (Aseguradora de Riesgos del Trabajo) promueve por ante el Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal una acción de amparo, a los efectos de que se declare la inconstitucionalidad, nulidad e inaplicabilidad del Dec. 93/00 y la R.G. 793/00 (A.F.I.P.) (IMP, 2000-A, 65 Y 283) (reglamentaria del anterior) en lo que correspondiere, por cuanto dichos actos disponen un régimen de consolidación de deudas y condonación de sanciones por las obligaciones vencidas y/o las infracciones cometidas al 31/10/99, entre las que se incluyen las cuotas destinadas al Régimen de Riesgos del Trabajo, entendiendo que deberán soportar una espera y una prórroga para la cancelación de las obligaciones en mora, en tanto dichas obligaciones derivan de un contrato de derecho privado suscripto entre los empleadores y las A.R.T. El juez interviniente declina su competencia y remite las actuaciones a la Justicia Federal de la Seguridad Social a sus efectos. Recibidas las actuaciones por el Juzgado Federal de 1º Instancia de la Seguridad Social, se entiende (en línea con el dictamen del Ministerio Público) que la competencia atribuida por la Ley 24.655 solo alcanza (en estos aspectos) al conocimiento de las causas cuyo objeto gire en torno a las ejecuciones judiciales de créditos de seguridad social, pero no a los actos del Organismo recaudador que tengan que ver con las facultades delegadas de aplicación, recaudación y fiscalización. Por tal motivo se concluye que "...ese fuero no tiene aptitud jurisdiccional para conocer en las presentes actuaciones, debiendo en consecuencia declararse la incompetencia...".

Así las cosas y recibidas nuevamente las actuaciones en el Juzgado contencioso administrativo se mantiene la declaración de incompetencia, ordenándose su elevación a la Cámara. Por fin la Cámara concluye en que "...toda vez que la naturaleza de la pretensión aparece regida por normas de derecho público -referidas a la forma en que aquellas cuotas adeudadas se cancelarán en el marco de un régimen especial y con caracteres que lo distinguen en principio del típico de la seguridad social- que, en definitiva, remite a decisiones del Poder

³¹ La transcripción de estos párrafos fue utilizada por el Dr. José Daniel Litvak en su interesante ponencia, en oportunidad de la intervención que le cupo como Panelista en las "XXXI Jornadas Tributarias" organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal, celebradas en Mar del Plata entre los días 1º al 3 de noviembre de 2001. Ver "Resúmenes de los panelistas", ps. 45 a 52.

^{32 &}quot;Prevención A.R.T.S.A. c. Estado Nacional s/ amparo Ley 16.986", C.N.A.C.A.F., sala I, 24/10/00

Ejecutivo Nacional, y atento a que para la dilucidación no se requiere específica versación en la materia de seguridad social, la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal resulta competente para entender en la presenta acción" $(7^{\circ} \text{ considerando})$.

Sin perjuicio de las diferencias entre este último caso y los que representan el cuerpo central de nuestro estudio, tipificados por la oposición entre el Fisco y los contribuyentes en virtud de actos determinativos o sancionatorios, podemos advertir algunas líneas divisorias claramente demarcadas; en efecto, la Cámara resalta que el acto y la pretensión que dan origen a la controversia (referidos a normas de derecho público) no requieren para su dilucidación una "específica versación en la materia de la seguridad social"; se vuelven entonces a poner en primer plano las aparentes distinciones entre la naturaleza de los actos y la especialidad de las materias tratadas; esto nos da pié a lo que en el próximo punto será abordado y que se refiere a la caducidad de planes de pago, reputados como actos de naturaleza sancionatoria.

4. LAS CADUCIDADES DE PLANES DE PAGO Y LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Distinta se presenta la situación, tanto a nivel del T.F.N. como de la Cámara del fuero Contencioso Administrativo Federal, en los casos en que los contribuyentes articulan los recursos en reclamo por las caducidades de regímenes o planes de facilidades de pago resueltos por el Organismo recaudador. Si bien anunciamos que en general los fallos emanados tanto del tribunal jurisprudencial administrativo como de la Justicia federal Contencioso Administrativa distan de haber asumido una postura unánime, se manifiesta a través de determinadas sentencias, o de votos en disidencia en otros casos, una apertura y un cambio de doctrina a favor de la activación de la competencia, en razón de reputar a tales actos como de naturaleza típicamente sancionatoria. En esa misma posición se exhibe la Cámara federal de la Seguridad Social. En los próximos párrafos detallaremos un resumen de los más importantes antecedentes jurisprudenciales. Este punto adquiere relevancia por cuanto, como ya se expusiera, la sentencia interlocutoria emanada de la C.F.S.S. se refiere -precisamente- a un reclamo del contribuyente en virtud de la caducidad de un plan de pagos, integrado por obligaciones impositivas junto con otras relativas a recursos de la seguridad social.

Ya desde antiguo el T.F.N. sostuvo que: "Es facultad discrecional de la D.G.I. otorgar plazos especiales para el Pago de impuestos adeudados y sus accesorios, y las resoluciones recaídas sobre la materia de prórrogas, sea que se niegue el pedido de facilidades o se declare caducidad del plan, quedan excluidas de la competencia del Tribunal Fiscal"³³.

Poco a poco, se van dibujando dos tendencias y comienzan a aparecer los votos disidentes; por ejemplo en "Silberman"³⁴ el Dr. Agustín Torres (por su voto) expresa: "Que corresponde acoger la excepción articulada por el Fisco Nacional conforme lo sostenido por esta misma Sala en diversos pronunciamientos (v.g. "Dopchiz, Alberto del 11/5/90,

³³ "Papelera Hurlingham", T.F.N., 20/3/70. La Información, T. XXV, p. 425, Derecho Fiscal, T. XXI, p. 539 y Lexco Fiscal

³⁴ "Silberman y Cía. SACIF c. D.G.I. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala B, 21/3/94

"Márquez, Guillermo César del 25/8/92) en los que se sostuvo que el decaimiento de un régimen de facilidades de pago constituye una decisión del Organismo recaudador que no encuadra en ninguno de los supuestos contemplados por los arts. 141 y 147 de la Ley 11.68335 como habilitantes de la competencia, circunstancia reafirmada por el hecho de que las llamadas leyes de moratoria no configuran sino especies del género "medios de extinción de las obligaciones tributarias", materia ésta reiteradamente declarada ajena a su conocimiento ("Piedra Grande S.A.", del 14/5/85; más recientemente, "Lamponi, Heraldo Hugo", sentencia del 30/10/89) (resaltado propio). El Dr. Carlos Porta adhiere al voto del Dr. Torres. El Dr. Sergio Brodsky anota su clara disidencia: "La caducidad de un plan de facilidades de pago consiste en la pérdida de un derecho subjetivo, potestad jurídica o facultad, como consecuencia de no haber sido ejercido en un plazo prefijado por la ley, por voluntad de las partes o por decisión judicial. Esta pérdida o decaimiento, calificada como medida de policía jurídica, tiene el valor de una sanción por omisión del pago en término de la materia imponible objeto de la regulación".

Un antecedente realmente importante lo constituye el voto de la Graciela L.T. de Wurcel en los autos "Tejidos Gulfi" , quien revisando su anterior criterio expresa: "Nada hay en el texto legal que permita excluir de su régimen de sanciones como la aquí apelada, cuyo carácter pecuniario no ofrece diferencias respecto de las multas aplicadas en ocasión de otros incumplimientos y tiende, como ellas, a proteger el derecho de la Administración a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias, solo con cuya efectividad puede ella funcionar. Se trata en todos los casos del ejercicio de la llamada potestad sancionatoria de autoprotección administrativa, que presenta diversas manifestaciones que dan lugar a otros tantos tipos de sanciones, todas las cuales tienen en común su naturaleza aflictiva y cuya expresión pecuniaria es común con otras sanciones administrativas y judiciales (García de Echeverría, E. y Fernández, T.R., "Curso de Derecho Administrativo, t. II, "Las sanciones administrativas, p. 148 y sgtes.). Cabe recordar, en este punto, que sanciones de naturaleza análoga a la que aquí se considera (decaimiento de los beneficios de regularización impositiva, pérdida de un porcentaje del ahorro obligatorio no constituido en término) han sido consideradas como susceptibles de abrir la competencia del Tribunal, al deducirse contra las resoluciones que las imponían, el recurso de apelación autorizado por el art. 141 de la Ley, y ello en razón del indudable carácter sancionatorio que revestían (cfr. "Giuliani Hnos. S.A.", 26/12/94; dictamen D.G.I. 8/83, Boletín D.G.I. Nº 353, mayo 1983, p. 761, entre otros)".

Pero sin lugar a dudas, el párrafo más destacado es el que sigue y que contiene lo que nosotros interpretamos como el nudo argumental que da origen a toda la teoría de interpretación de las leyes en forma dinámica y garantista: "No debe olvidarse que es criterio recibido en la interpretación de las leyes que debe cuidarse especialmente que la inteligencia que se les asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción (Fallos 303:758; 308:1978, con remisión al dictamen del procurador Fiscal), lo que en el caso resulta

_

³⁵ Actuales arts. 159 y 165 del t.o. en 1998

³⁶ "Tejidos Gulfi S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 24/4/95 (IMP, 1995-B, 2425)

especialmente requerible en virtud de los efectos que sobre el derecho de defensa proyecta la solución que se adopte."

En la línea de **"Tejidos Gulfi"** se encuentran, entre otros: **"Velasco"**³⁷, **"Ranesi"**³⁸ y en lo pertinente, nuestro ya conocido **"Servintsa"**, todos ellos de la sala C.

Las restantes Salas siguen exhibiendo una posición rígida y -por ahora- sin variaciones, salvo los votos en disidencia del Dr. Brodsky; entre otros casos: "El Virabé"³⁹, "Uvexport"⁴⁰, "Brochero"⁴¹, "Ocaranza"⁴², "Gareca"⁴³. Este último fallo participa de las dos situaciones hasta ahora abordadas; por un lado determina que: "...el acto que decreta el decaimiento de un régimen de facilidades de pago, no encuadra en ninguno de los supuestos habilitantes de la competencia...", y que "...no puede en modo alguno confundirse al instituto de la caducidad como una sanción. Y ello porque la caducidad no es sino la consecuencia de no haberse observado el orden u oportunidad dado por la norma..."; en tanto, y en relación con los recursos de la seguridad social: "...Que por otro lado al estar la caducidad apelada relacionada con el Régimen de la Seguridad Social, cabe destacar además, que de conformidad con el Dec. 507/93...se excluyen de la competencia de este Tribunal los actos relativos a dicho régimen".

Se pueden destacar, como circunstancias especial, algunos casos como, por ejemplo "De los Colores" 44, en donde la sala D, sostenedora del precedente "Tejidos Gulfi" efectúa una distinción entre la caducidad de los planes y la denegación de su solicitud: "No resulta aplicable al presente caso -en el cual se deniega la solicitud de acogerse a un plan de facilidades de pago- el criterio expuesto en las causas "Tejidos Gulfi S.A." y "Silberman SACIF"., -en cuento a la competencia del Tribunal Fiscal- dado que en dichas ocasiones se trataba de resoluciones emanadas de la A.F.I.P. en las cuales se había declarado la caducidad de planes de pago en los cuales los contribuyentes habían cancelado algunas o la totalidad de las cuotas comprendidas, lo cual resultaba equiparable a una sanción que habilita la competencia del Tribunal, pero que en el caso de autos no tiene relación alguna con el acto que la actora intenta recurrir".

Diferente resulta la óptica de la Cámara Contencioso Administrativa; encontramos allí que todas las Salas se muestran renuentes a aceptar la competencia del T.F.N. en lo que respecta a las caducidades, con excepción de la disidencia del Dr. Guillermo Galli, anotada entre otros en: "Constructores Asociados" y "Saycor" 6.

_

³⁷ "Velasco, Rosa catalina s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 20/5/99

³⁸ "Ranesi S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala C, 20/5/99

³⁹ "El Virabé S.C.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala A, 16/5/96

⁴⁰ "Uvexport S.A. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala D, 14/9/99

⁴¹ "Brochero Angela R. S/ recurso de apelación", T.F.N., sala B, 29/9/99

⁴² "Ocaranza Rodolfo E. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala d, 19/10/99

⁴³ Ver nota (9)

⁴⁴ "De los Colores S.R.L. s/ recurso de apelación", T.F.N., sala D, 12/12/99 (IMP, 2000-A, 731)

⁴⁵ "Constructores Asociados S.A. c. D.G.I.", C.N.A.C.A.F., sala IV, 29/6/99 (IMP, 1999-B, 2197)

⁴⁶ "Saycor S.R.L. (T.F. 16.144-I) c. D.G.I.", C.N.A.C.A.F., sala IV, 10/2/00

Entre los ejemplos de la posición -hasta ahora- unánime se encuentran: "El Virabé"⁴⁷, "Heinols"⁴⁸, "Szmelc"⁴⁹ y "Bellespin"⁵⁰; el Dr. Galli, mientras tanto, es sostenedor de una posición interpretativa más amplia, basada en la armonización de las normas en juego y -fuertemente-en los principales fundamentos que orientaron la creación del Tribunal Fiscal, destacando en este caso las palabras del miembro informante Dr. Ferreira; para rematar: "Los términos utilizados en la Ley 11.683 son suficientemente claros para conocer la verdadera intención del legislador, en cuanto a que, con la sanción de la norma, no ha limitado la competencia del Tribunal Fiscal en materia tributaria al conocimiento de los recursos respecto de la determinación de impuestos o a los reclamos por repetición de tributos o a la aplicación de multa, sino que ha pretendido abarcar todo el régimen punitivo del sistema, salvo en aquellos supuestos delictuales, materia propia de la justicia federal⁵¹.

Podemos culminar este análisis, con la visión que, en relación con los mismos aspectos, expone la Cámara Federal de la Seguridad Social, diciendo: "Es indudable que la aplicación mecánica del derecho no puede llevar a conformar situaciones irritantes alejadas de la realidad socio económica. Si la profusión de planes de pago ha sido una constancia en nuestro país, y abierta la administración a la hora de atraer al deudor - en muchos casos contumaz y remiso-, no parece ajustada a derecho una decisión que, frente a un error -más allá de la subjetividad que este término involucra- declara concluido un plan de pagos y aplica una penalidad. Así pues, sin perjuicio de los intereses moratorios que sean consecuencia de la cancelación fuera de término, la caducidad se convierte en una sanción extremadamente gravosa para el contribuyente..."52 (resaltado propio).

LOS ALCENCES Y EFECTOS DE LA SENTENCIA DE LA CÁMARA FEDERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Debimos abundar en todos estos antecedentes para interpretar en forma cabal el alcance y los efectos de la sentencia que nos ocupa; si bien el texto de la misma aparece como sintético y categórico, su profundo sentido necesitaba ser abonado de ejemplos e ideas. La C.F.S.S. luego de un sucinto relato de los hechos que dan lugar a su intervención termina por entender que: "...el citado organismo jurisprudencial rechaza, por una parte, la excepción de incompetencia planteada por el Fisco nacional con relación, ha de entenderse, al primero de los tópicos mencionados; y por la otra parte hace lugar a idéntica defensa articulada por el Ente Fiscal con referencia, debe suponerse, a los créditos de la Seguridad Social. En tales condiciones, el criterio sentado por el Tribunal Fiscal pierde de vista que el objeto sustancial del litigio consiste en determinar la procedencia o no del aludido régimen beneficiante. De modo tal que admitir el criterio de remitir la causa a este Tribunal, podría suscitar, habida cuanta de la pretensión deducida por la recurrente, un supuesto de "strepitus fori". Ello así por cuanto

 $^{^{47}}$ "El Virabé S.C.A. (T.F. 14.286-I) c. D.G.I.", Causa: 25823/96, C.N.A.C.A.F. sala I, 7/10/97

⁴⁸ Heinols S. (T.F. 15.106-I) c. D.G.I.", Causa: 14951/97, C.N.A.C.A.F., sala V, 6/11/97

⁴⁹ "I.S. Szmelc y Cía. C. D.G.I.", C.N.A.C.A.F., sala III, 10-3-98

⁵⁰ "Bellespin, Hebe Carolina (T.F. 16.23-I) c. D.G.I.", Causa: 17.102/99, C.N.A.C.A.F., sala II, 7/10/99

⁵¹ Del voto del Dr. Galli en la Causa "Saycor S.R.L."

⁵² "José Juan Yapur S.A. c. A.F.I.P.-D.G.I.", Sentencia Definitiva Nº 80.940/00, Causa Nº 39.381/99, Cámara Federal de la Seguridad Social, sala II, 28/9/00

el tribunal podría admitir el temperamento que sustenta la apelante, en tanto que otro podría adoptar una solución contraria".

Se interpreta entonces que una división de la competencia (en estos casos), podría desembocar en un "escándalo jurídico", porque, más allá de las materias de que se trate, el objeto del litigio es la naturaleza -sancionatoria o no- del acto que se recurre. Observamos entonces que el temperamento adoptado por el Tribunal Fiscal, en el sentido de calificar al acto por el cual se declara la caducidad de un régimen de naturaleza sancionatoria, no merece distinción en virtud de obligaciones incursas en él, pues, como lo tiene expresado reiteradamente la misma Sala (ya expuesto en el sumario de "Tejidos Gulfi", al cual se remite el presente): "se trata en todos los casos del ejercicio de la llamada potestad sancionatoria de autoprotección administrativa, que presenta diversas manifestaciones que dan lugar a otros tipos de sanciones, todas las cuales tienen en común su naturaleza aflictiva...". Esta potestad sancionatoria es ejercida por el Fisco léase A.F.I.P.- en todos los casos en que la ley lo faculta para ello (con mucho más rigor y menos garantías procesales en el caso de recursos de la seguridad social) y en lo que respecta al régimen de caducidades de planes de pago en común a todos los tributos. Visto está que todos los últimos planes de facilidades no solo incluyen la regularización de obligaciones típicamente impositivas sino también (en algunos casos con excepciones) las de la Seguridad Social y que el "régimen de caducidades" es común a todas ellas.

No nos quedan dudas, a esta altura de los acontecimientos, que en aquellas oportunidades en que se plantea la caducidad de un régimen de pagos, sean cuales fueren las obligaciones incluidas, resulta competente el Tribunal Fiscal, recordando -en todo caso- y en la medida que se encontraren incluidas obligaciones de la seguridad social, lo dicho por la Cámara Contencioso Administrativa en el fallo "Prevención A.R.T." que para la dilucidación "no se requiere específica versación en la materia de seguridad social". Pero mucho más concluyente, es lo que la misma Cámara consideró en "Oeste Automotores"⁵³: "...que en todo caso, aún siendo dudosa la cuestión, corresponde propender a una solución que contribuya al ejercicio pleno de los dispositivos impugnatorios establecidos, criterio que se impone por la interpretación restrictiva que desde una perspectiva general, cabe asignar a los mecanismos aniquiladores de derechos".

5. CONCLUSIONES

Debemos concluir, después de todo lo reseñado, que estamos ante dos posiciones antagónicas o dos visiones del mismo conflicto, no sin reconocer que ambos extremos evidencian argumentos suficientemente sólidos: por un lado, quienes desde una posición más rígida, sostienen que la competencia no se presume, sino que proviene de la ley, es de orden público y no es disponible ni por el juez ni por las partes; por el otro, quienes defienden el criterio más amplio, precedido -en principio-por las expresiones de nuestro más alto Tribunal, en cuanto a que: "La inteligencia de las leyes debe determinarse teniendo en cuenta la totalidad de las disposiciones que la integran y los fines que las

_

⁵³ "Oeste Automotores S.A. c. D.G.I.", C.N.A.C.A.F., sala V, 2/4/96

 $informan''^{54}$, para así, girar hacia una intervención más razonable y progresista; razonable, tal como lo expresa la Cámara Contencioso Administrativa: "El principio de razonabilidad -derivado de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna- importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos. Ello quiere decir que existe un patrón, un criterio, un estándar jurídico, que obliga a dar a la ley -y a los actos estatales de ella derivados inmediata o mediatamente- un contenido razonable, justo, valioso..."55, y progresista, tal como lo planteara el maestro Linares Quintana en sus obras, refiriéndose a la interpretación del texto Constitucional: Interpretada la Constitución con un criterio literal y estricto, hará las veces de un traje que confeccionado para el niño, resulta luego estrecho para el joven y completamente inadecuado para el adulto. Interpretada, en cambio, en forma elástica y progresiva, ha de recordar a la corteza del árbol, que acompaña a este en su crecimiento desde que nace hasta que muere, vivificada por la savia que circula en su interior [...] Con razón expresa JUSTO que "el juez no se limita a fijar el sentido dudoso o incierto de la ley como instrumento pasivo de la voluntad legislativa sino que, en forma paralela, debe adaptar progresivamente -por una interpretación evolutiva o proceso valorativo- los textos antiguos a las necesidades nuevas que no han podido prever los autores [...] La interpretación habrá de enfocar la realidad social con el instrumento legal y no simplemente como un modo de legislación judicial".56

_

⁵⁴ CSJN, Fallos 279: 128, entre otros.

⁵⁵ "Frigorífico Paso de Los Libres S.A. (T.F. 12.012-I) c. D.G.I.", Causa: 4108/95, C.N.A.C.A.F., sala IV, 31/10/95

⁵⁶ Segundo V. LINARES QUINTANA, "Reglas para la Interpretación constitucional. Según la Doctrina y la Jurisprudencia", Ed. Plus Ultra, Buenos Aires 1986, p. 108.